

経済と経営 30-4 (2000. 3)

〈論 文〉

会 計 基 準 の 研 究 (11)

—— 会計基準の用語要約 ——

成 瀬 継 男

目 次

はじめに

- 一 会計基準の諸概念
- 二 会計基準の内在概念
- 三 会計基準の生成

は じ め に

会計基準の用語要約は、「会計基準の研究」の中で使用した用語の意味や、その内容を比較的、短い文章に要約したものである。この手法は R.N アンソニーの「Future Direction Financial Accounting」や、J.W. パッチロの「The Foundation of Financial Accounting」の中でも採用されている。また、R. J. チェンバーズの「Accounting Evaluation and Economic Behavior」などでも、各章の終りに要旨という形で内容を要約し、位置づけている。つまり、アメリカにおいては、このような手法を用いることが相当に広く一般化され、普遍化されているもの、と考えられるのである。

この方法を用いることによって、本文の内容を、よりの確・明瞭に伝達す

ることが可能となるからであろう。言うまでもなく、文章や用語は正しく用いられないと思わぬ誤解を生むおそれがある。とくに、専門用語は慎重に正しく用いられなければならない。それゆえに、筆者があえてこの手法を採用した理由が、そこにあるのである。また、用語の要約を読むことによって、会計基準の内容をより正確に理解するための一助となり得ると、考えられるからである。

一 会計基準の諸概念

会計基準の意義

会計基準とは、FASB によると「基礎概念と個別の状況における会計実務との間に位置するものが、会計基準—すなわち特定された財務会計上の問題に対する一般的な解決策—である。」⁽¹⁾と、認識されている。それゆえに、会計基準は、すべての会計実務・実践の指導的な適用基準であり、すべての会計手続・処理の具体的な指針であり、すべての会計における理論的な規範となるべきものである。つまり、会計上の諸問題を解決するために、組織的・体系的な枠組みと指示を提供するものである。さらに、会計基準は、種々な会計経験や会計命題を内包するものでなければならない。したがって、会計基準に適合し得ない会計経験や会計命題では、正当性が得られないことになるのである。また、会計基準は固定的に適用されるべきものではなく、弾力的に対応されなければならない。そのために、会計基準には選択可能な代替的な処理手続が内在されていなければならない。一方、会計の論理的な当為性から導き出される会計基準は、会計認識から演繹された規範的な指導基準である。会計基準は、この両者から構成されるものである。

- (1) The Financial Accounting Standards Board, Scope and Implications of the Conceptual Project, and Statements of Financial Accounting Concepts, No. 1, No. 2, No. 4 森川八洲男監訳 小栗崇資他共訳「現代アメリカ会計の基礎概念—FASB 財

「務会計概念報告書一」, 白桃書房, 昭和 63 年初版 11 頁

会計基準の役割

会計基準の役割は、会計目的を達成することに求められなければならない。そのため、会計基準は、会計構造や会計手続の中に存在する種々な概念を明確に規定しなければならない。種々な概念とは、会計における関連的な諸概念を思考プロセスの論理によって整合化し、体系化したものである。つまり、会計の個々の理念や目的を明らかにするとともに、それらを整合して高度な基準に発展させていくコンセプトの確立が要請される。また、会計目的とは、企業の経営成績や財政状態を公正・的確に表現し、企業の利害関係者に真実・明確に表示・伝達することである。会計基準の役割も、最終的には、企業の利害関係者に企業の真実な経営実態を適正に提供することである。したがって、会計基準と会計目的とは相互に密接な関連性を有するのである。つまり、会計基準は会計目的を達成するために会計を手続化し、標準化したものといえよう。それゆえ、会計目的に適合しない会計基準は存在しないし、存在してはならないのである。会計基準と会計目的は、会計においては表裏一体の関係にあるのである。

会計基準における理論性

会計基準の理論性とは何であろうか。理論とは実務の歴史的経過のなかで、照射され、選別されたものを思考プロセスの論理と体系によって把えられている。一方、実務は歴史的プロセスにおける会計行為の技術的な集積であり、理論はその歴史的な思考プロセスの論理的な蓄積である。また、実務は特定目標に向って行為することであり、理論はその行為を明らかにすることである。それゆえ、両者の関係は、理論は実務の凝縮したエッセンスと、認識することができよう。したがって、両者の間には本質的な矛盾は存在しないことになる。すなわち、長期的にみれば実務の多くのものは、普遍性の高い

理論の上に基盤をおくことになるので、適切な実務と適正な理論とは相互に補完作用を営むことになる。さらに、理論は会計を正当に解釈するためのプロセスであり、ときには基準や原則を修正し、コーディネートするものである。それゆえに、理論は現象や事象を検証し、表現する能力であり、特定概念を一般化する論理過程でもある、と考えられる。

会計基準の設定根拠

認識・測定などの会計行為や、会計報告などの作成行為は、適正で客観的なものでなければならない。適正で客観的な会計報告書を作成するためには、精緻で体系的な会計基準に準拠しなければならないことになろう。もし、仮に会計基準が存在しなければ、各企業がそれぞれの判断基準で会計報告書を作成することにならざるを得ない。各企業の判断で財務諸表を作成し、報告した場合には、企業の利害関係者に企業の状況に関する判断を誤らせることになりかねない。つまり、各企業の会計理念や会計規範および会計手続や会計処理の基準が理解されなければ、企業の状況を正確に判断することは難しいからである。すなわち、各企業それぞれの会計理念や各種の会計手続などの基準を正確に理解することは不可能にちかいことである。そこで、客観性や不偏性をもった会計基準の設定が必然的に要請されることになる。各企業が、その客観的な会計基準に準拠して、それぞれの会計行為を行えば、種々な企業の会計手続や会計処理のコンセプトが統一的に理解されることになるからである。

会計基準の前提

会計基準には、2つの前提条件が要請される。第1には、会計基準は社会的に合意されるものでなければならないということである。社会的に合意されるということは、社会的に有用性があり、社会的に公正であると認められることである。なお、この有用性の概念は、アメリカなどでは、もっとも重

要視されているコンセプトである。第2は、会計基準は会計の基本原理を基盤として、形成されていなければならないということである。会計の基本原則とは、会計学や会計理論の構造とフレームワークおよびその機能・性格・技法などが内在されていることである。つまり、複式簿記の原理を前提として、会計の諸機能や諸概念を構造的に有していることである。この2つの前提条件は、会計基準のもっともミニマムな設定条件でもある。それゆえ、いかなる会計基準も高い普遍性をもち、同時にオーソドックスな原理や構造と手続・処理の体系的な技法を有していなければならないのである。もし、会計基準が、この2つの条件を有していなければ、その存在の意味合は希薄なものとならざるを得ないのである。

会計基準の基盤

会計基準の基盤は、基本的に制度会計の範囲の中に存在するものでなければならない。制度会計とは、法律や法令または慣行や慣習に立脚しているものである。つまり、制度会計の範囲を決定する1つの要件は、法律や法令のみではなく、会計慣習や会計慣行などを基盤としているものである。なぜなら、慣習および慣行は、多年の会計経験や会計実務・実践が集約され、選別されて社会的に合意されたものであるからである。したがって、会計基準の基盤は、実務・実践ということになろう。と同時に、他方ではペイトン・リトルトン両教授が鋭く指摘するように、「明晰な思考の一般に認められた検証に合致し得るものでなければならぬ。」⁽¹⁾のである。つまり、精緻な論理性と理論の整合性によって導き出されたものでなければならないのである。本来の会計基準は、この両者から形成されるものである。また、会計基準は強制されなくとも尊重しなければならないものである。会計は、法律のように強制されたり、強要されることには本質的に、なじまないものがある。つまり、会計基準は、強制されなくとも尊重することによって、すべての面で長期的なメリットにつながるからである。

- (1) W.A. Paton and A.C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, 中島省吾訳「会社会計基準序説」改訂版 22 刷 森山書店, 1981 年, 9 頁

会計基準の発展プロセス

会計基準の発展プロセスは、一般的には次の 5 段階のプロセスを経ることになろう。第 1 には、原則・基準はもちろんのこと、それに関連した実務・実践に対しても、何らの一般的な合意や同意が得られていない段階。第 2 には、基本原則や基本基準に対しては一応の合意や同意はあるが、それに関連した実務・実践が、その原則・基準に従わない段階。第 3 には、基本原則や基本基準については一般的な合意や同意があるが、実務・実践がその原則・基準と一致していない段階。第 4 には、基本原則・基準は一般的に多くの合意や同意が得られていると同時に、実務・実践の多くのものも合意や同意が得られている段階。第 5 には、原則・基準と、それに関連した実務・実践も、一般的に完全な合意や同意が得られている段階。このようなプロセスは、先進国などでは通常 10 年から 20 年程度の間隔で推移していくことになろう（勿論、例外はあるが）。なお、一般的な合意や同意をあまり強調すると、原則や基準を強制することになりかねない。そのため、相当の時間をかけて自然の合意や推移にまかせることが妥当であろう。

会計基準の基礎概念

1966 年に、AAA より「A statement of Basic Accounting Theory」が刊行された。この ASOBAT によると、会計情報は「目的設定、意志決定または目的遂行のための資源の指揮と統制に役立たなければならない。」と規定され、「情報の有用性は、情報の利用者が関心をもつ実態についての不確実性を軽減しうる能力に依存する。」⁽¹⁾と認識している。そして、その方法としては、次の 4 つのベーシックな基準を勧告している。その基準とは、「1 目的適合性、2 検証可能性、3 不偏性、4 量的表現可能性である。これらの諸基準は潜在

的な会計情報を評価するための基準となる。」⁽²⁾と、論証している。しかしながら、これらの基準は会計情報のみではなく、会計基準に関する高度な概念を形成し得るものと、考えられる。それゆえに、このASOBATの4つの概念をもとに、会計基準の基礎概念を考えてみたい。それらによって、AAAによる会計の方向性や在り方が認識できるからである。

- (1) AAA, A Statement of Basic Accounting Theory, 飯野利夫訳「アメリカ会計学会 基礎的会計理論」国元書房, 1985年 16版 12頁
- (2) 飯野利夫訳「同上書」13頁

目的適合性

目的適合性は、1つの概念であるので種々なことが考えられる。だが、本来の目的適合性とは、企業の利害関係者（内部関係者を含めて）に真実で有用な会計情報を作成し、提供することであろう。会計情報が真実であるためには、終局的には会計の公正性や客観性などの認識の問題に集約されることになるだろう。そして、会計の公正性や客観性などの認識は、会計における検証可能性や測定可能性の質の問題に帰結されることになるのである。つまり、密度の高い会計検証や会計測定は、長期的にみれば、会計の公正性や真実性の概念につながることになる。そのため、会計における目的適合性の問題は、会計構造などの質の問題にも関連することになるので、ロングレンジで考えなければならない。また、有用な会計情報は、経営目標の設定や企業における意志決定および目標遂行の指揮や統制に役立つことにもなる。つまり、有用で客観的な会計情報の提供があれば、意志決定などにおける不確実性は、いちじるしく軽減されることになるからである。そのため、目的適合性のコンセプトは、会計における公正性や真実性および客観性や有用性などの概念を内包するのである。

検証可能性

検証可能性とは、会計構造や計算構造の確実性や堅実性などを分析し、会計手続や会計処理の整合性や妥当性などを検討し、同時に計算方法や計算処理の合理性などを確認する会計行為の1つである、と位置づけたい。当然、そこでは、会計命題や会計証拠の有効性や能力性なども検討の対象となる。また、検証可能性とは、ASOBATによると、複数以上の担当者が、相互に独立して同一の証拠や同一の記録などを検討した結果、基本的には同一の結論に達するという概念である、と説明している。さらに、検証可能性は、当該事項の認識・分類あるいは評価に関して、会計諸基準に準拠しているかどうか、また、その諸基準が継続的に適用されているかどうか、などを確認することでもある。したがって、この概念において重要なことは、各種の会計資料および会計記録の合理性であり、その正当性を裏づける会計証拠などの有効性や妥当性である。とくに、企業の利害関係者は相互に相反する利害関係をもっているケースが多いので、この点からも、この概念が強く要請されるのである。つまり、十分に検証された会計証拠および会計記録に対しては、誰もが認めざるを得ないからである。

不偏性

不偏性とは、一般的には公正であるとか、平等であるとか、偏りのないとか、つまり客観的という意味合に用いられている。公正は事象の判断に対して、一切の偏見をもたないことであろう。平等は事象や概念の認識に対して公平・公正であるということになろう。偏りのないということは、すべての事象に対して公正であるということになろう。客観的とは公正に事象や概念を観察し、第三者的な立場で判断することであろう。したがって、不偏性の概念には、いずれに対しても公正という概念が含まれるのである。不偏性が主張される背景には、会計が社会的制度として、多くの利害関係者に広範囲に用いられているからである。そのため、会計が特定グループ（例えば、特

殊な債権者など)にのみ有利な偏りがあれば、他の多くのグループは不利益をこうむることになる。このことは、会計の認識・測定段階のみではなく、会計の報告段階にも、あってはならない。会計は、企業の利害関係者のすべてに対し、不偏性をもって対処しなければならないのである。

量的表現可能性

量的表現とは、貨幣金額で示される会計情報に対して、貨幣金額に換算される以前の物量的情報である。具体的には数量、容積、時間、台数、面積などによるものである。財務会計の表現法では、例えば、建物1棟、機械10台、商品100袋などのような量的表現法はとらない。その理由としては、この方法では損益計算書を確定することはできないし、貸借対照表は単なる物量数字の羅列にすぎないことになるからである。しかし、一部の経営管理において、例えば、生産管理や原価管理などの場合に記録・計算の補助手段として用いられるケースがある。だが、このケースにおいても最終的には貨幣金額によって、認識・測定および評価・伝達することが、貨幣経済下の実態関係に照らしてみてもっとも妥当な方法とされている。しかしながら、種々な取引や各種の会計手続・会計処理の段階に数量概念を有機的に結びつけることによって、数量概念による種々な資料は、企業の利害関係者に相当程度に役立たせることができるのである。その意味で、資料や測定の数量化は会計の有用性をいちじるしく高めることに、つながるのである。

会計基準の枠組

会計基準の枠組は、FASBによると「概念的枠組が果たす役割には、次の事項が含まれる。(1)会計基準設定の責任を負う機関にとって指針となること。(2)公表された個別の基準がない場合に、会計上の問題を解決するための準拠枠を提供すること。(3)財務諸表の作成にあたって下される判断の許容範囲を定めること。(4)財務諸表に対する財務諸表利用者の理解と信頼を高めること。

(5)比較可能性を高めること。」⁽¹⁾と、規定されている。一般的に会計基準のフレームワークを構成するものは、会計にかかわる3分野の会計規範や理論基準および計算基準から形成される。第1には、会計諸概念の原理的な土台を構成する会計公準である。第2には、会計公準によって論理的にサポートされた会計原則および連結財務諸表原則である。また、これにつながる各種の基準、例えば、原価計算基準、監査基準などが含まれよう。第3には、各種の法体系である。具体的にはA商法(商法の計算規定など)、B証券取引法(財務諸表規則など)、C税法(法人税を中心とした計算体系など)である。

(1) 森川八洲男監訳「前掲書」 10~11 頁

会計公準

会計基準や会計原則を原理的および構造的にサポートしている前提および仮定が、会計公準の主な構成内容である。つまり、会計公準が存在しなければ、会計基準や会計原則が理論的に成立し得ないからである。それ故に、会計公準は会計基準や会計原則の原理的な前提であり、会計基盤形成のための論理的な仮定でもある。前提は会計実務や会計慣習のなかから、その基本原理となるべき土台を実証的に抽出し、それらを帰納的に集約し、一般的に合意されたものである。一方、仮定は会計上のフィクションを会計命題によって演繹化し、それらを論理的に推論したものである。したがって、仮定は演繹的な推理と、その当為的な帰結であるので、論理的にはリーズナブルなものと、考えられる。また、前提は帰納的な論理が概念の知識体系によって形成されるものであるから、検証や実証に耐え得るものでなければならない。前提と仮定は、会計基準形成においては同等の資格を有するものといわれているが、仮定は前提に比して実証的な確実性に欠けるという批判が存在する。しかしながら、仮定が十分に推論され、理論的にその妥当性が検証されたときには、前提と同等のウェイトを有することになるのである。

企業会計原則

わが国の企業会計原則は「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」と、昭和24年7月に設定された企業会計原則の前文の中で述べられている。実務の中に慣習として発達したものは会計慣習であり、多年の会計経験や会計実践が集約されたもの、と考えることができる。他方、一般に公正妥当と認められたものは、会計認識から推論された理論規範と、認識することができる。すなわち、一方には多年の会計実務や会計経験から集約され、整合された会計慣習が会計原則の土台となり、他方において、会計認識に理論的なアプローチを加えることによって、企業会計原則が形成されていることになるのである。したがって、企業会計原則は会計慣習を土台として構成されているので、会計慣習や会計経験の理論的妥当性を常に検証し、非規範的なものや非理論的なものは排除していかなければならない。たとえ成文化されたものでも、理論的精緻さを常にキープするために、企業会計原則を修正し、より理論的で整合性の高いものを創り上げていかなければならないのである。

連結財務諸表原則

ムーニッツは「連結財務諸表は社会的・経済的真空の中に存在するものではない。それは、特定の歴史的諸条件からうまれてきた現実の必要をみたすために発達してきたものであり、アメリカにおける企業結合の動きが示した独特の形態を会計という水準に反映したものなのである。」⁽¹⁾と、その歴史的・制度的な背景を述べている。昭和50年6月に発表された、「連結財務諸表の制度化に関する意見書」によると連結財務諸表原則とは、「わが国の会社が、証券取引法に基づいて提出する連結財務諸表の作成基準を示したものである。会社は、連結財務諸表原則に従って連結財務諸表を作成しなければならないが、同時に、この原則は公認会計士又は監査法人が連結財務諸表について監査を行う場合において従わなければならない基準となる。」と、この原

則の設定趣旨について述べられている。連結財務諸表の目的は、企業集団の財政状態および経営成績に関する真実な経営実態の提供が、その基本的な役割である。つまり、その背景には企業集団化の現象や資本系列企業の増大化などが存在しているからである。

- (1) Maurice Moonitz, The Entity Theory of Consolidated Standards, 片野一郎監訳
白鳥庄之助訳注「ムーニッツ 連結財務諸表論」 同文館 1967 年 4 版 7 頁

原価計算基準

原価計算基準は、昭和 37 年 11 月に企業会計審議会より中間発表されたもので、真実な原価を算定表示するために、理論的、実践的な指導基準を意味するものである。では、原価計算 (Cost Accounting) とは何であろうか、原価計算は、製造企業内部の給付を対象とし、企業内部における価値費消の流れを計数的に認識・測定し、単位原価を算定する計算制度である。具体的には、原価計算は消費される価値を材料費、労務費、経費とに分類し、さらに多くの原価費目に分けて、その消費高を計数的に把握する計算システムである。また、原価計算基準のコンセプトは、原価計算を制度的に確立するための理論的および実践的な指導基準である。その性格は原価計算の実務の中から、一般に公正妥当と認められた計算手続や計算処理の方法を要約したものである。したがって、原価計算基準は、企業会計原則における原価領域の分野を規定したもの、と考えられる。そのため、原価計算基準の内容解釈は、企業会計原則の基本精神に合致するように、解釈され理解されなければならないのである。

監査基準

監査基準は、スタンプとムーニッツによれば、「監査人は、彼自身が信頼されなければ、会計に対して信頼性を賦与することはできない。監査はそれ自体に信頼性を与えるのは監査基準の機能である。監査人の意見に依拠する人

たちが監査人はまさに最高度の基準に準拠してかれの業務を実施するという確信をいただく場合のみ、監査人は、財務諸表に信頼性を賦与するというかれの職務を遂行することが可能となるであろう。」⁽¹⁾と、監査基準の本質について論証している。わが国の監査基準は、昭和31年12月（最終改正は平成3年12月）に、企業会計審議会より発表されたもので、会計監査の理論的および実践的な指導原理を意味するものである。監査基準とは、「監査基準の設定について」の中で、「監査実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを帰納要約した原則」と、性格づけられている。つまり、企業会計原則や原価計算基準と同じ性格を有することになるのである。

- (1) Edward Stamp and Maurice Moonitz, International Auditing Standards, 田島四郎監訳 青柳清他訳「国際監査基準」 東京布井出版, 1982年初版 3～4頁

商法の計算規定

商法の計算規定とは、商法第32条から第36条まで、商業帳簿に関して規定されている部分である。また、株式会社における計算規定とは、商法第281条から第295条において規定されている部分である。商業帳簿においては、商人は営業上の財産及び損益の状況を明らかにするために会計帳簿と貸借対照表の作成を要請（商法第32条）している。会計帳簿の記載内容は、財産の価額（第34条）、貸借対照表の作成方式（第33条）などが規定されている。また、商法の会計規定の解釈に当たっては、「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」（第32条②）と、企業会計原則の遵守が要請されている。つまり、公正な会計慣行とは、第33条の規定に照らして解釈すると、公正妥当な会計慣行、すなわち、企業会計原則によることになるからである。株式会社の計算規定の目的は、会社の財産と損益の表示である。つまり、商法第281条で、毎決算期に貸借対照表、損益計算書、営業報告書、利益の処分又は損失の処理に関する議案および附属明細書の作成が要請されているからである。

財務諸表規則

財務諸表規則とは、証券取引法（第 193 条）に「この法律により規定される貸借対照表，損益計算書その他の財務計算に関する書類は，大蔵大臣が一般に公正妥当であると認められるところに従って大蔵省令で定める用語，様式及び作成方法により，これを作成しなければならない。」と，規定されているものであり，そのことが，法的な根拠となっている。そして，財務諸表規則（第 5 条）で，「法の規定により提出される財務諸表の用語，様式及び作成方法は，次に掲げる基準に適合したものでなければならない。」と，次の 3 項目をあげている。

1. 当該会社の財政状態及び経営成績に関する真実な内容を表示すること。
2. 当該会社の利害関係人に対して，その財政及び経営の状況に関する判断を誤らせないために必要な会計事実を明瞭に表示すること。
3. 当該会社が採用する会計処理の原則及び手続については，正当な理由により変更を行う場合を除き，財務諸表を作成する各時期を通じて継続して適用されていること，などである。

税法

税（Tax）とは，国または地方自治体が財政収入の確保を目的として，一般国民や各種の企業から無償で強制的に直接および間接に徴収する金銭給付であるといえよう。税には法人税，所得税，相続税，消費税など各種の税があり，これらを総称して税法という。この税法の規定によって，課税所得の計算や課税価額の評価を計算目的とする会計が税務会計（Tax Accounting）である。つまり，税務会計は，会計処理に影響を与える税法の諸規程の内容を会計の立場から検証し，その計算原理を解明するものである。それとともに，個人や企業の課税所得に関する計算構造や計算方法なども体系的，理論的に究明するものである。したがって，税務会計は，パブリックな性格の強い会計分野であるといえよう。そのため，常に公正で客観的なものでなけれ

ばならないのである。しかしながら、税法と会計との相違は、税法が租税特別措置法などにみられるように、経済政策的な意味合い（例えば50%償却など）を有していることである。他の面での相違点は、税法の企業認識は、基本的には資本主理論で捉えられているのに対し、会計では企業体理論で捉えていることである。

複式簿記

これから記述する複式簿記、経営分析、財務管理は会計基準の内容を構成するものではなく、また、その枠組を形成するものでもない。しかしながら、広い意味で、会計のフレームワークに位置づけられることが可能なものである。複式簿記の目的は各種の企業形態において、その企業の経営活動の結果を記録・計算・分類し、損益計算書および貸借対照表などの財務諸表を作成し、表示することである。つまり、企業が経営活動を継続して遂行すると、金銭の収支や財産の増減が必然的に伴うことになる。そのため企業は、いくらの利益を獲得したのか、財産の増減の状態はどのように変化したのか、などを確定しなければならない。複式簿記は、このような企業の経営活動による損益の発生や財産の増減の状態を計数的に測定する技術的な計算制度である。複式簿記の特徴は、すべての取引を一定の法則に基づいて二面的に貸借記入するので、自動的に記録、計算の正否が検証されることになる。このことは、数学の「個々の和は全体の和に等しい」という定理に基づくことになるからである。複式簿記の対象となる企業は主に営利企業体であり、単式簿記を用いるものは主に非営利企業体に多い。営利企業を対象とする複式簿記は、その業種によって商業簿記、工業簿記、銀行簿記などに分けられる。これらの簿記法は、それぞれの慣習や規制される内容も異なるので技術的には若干の相違があるが、その計算原理は基本的に同じである。

経営分析

経営分析とは、企業の収益性や資金の流動性、あるいは企業の安全性などの財務構造を測定・分析して、経営実態について具体的に認識・把握することである。経営分析は分析主体によって内部分析と外部分析とに分けられる。内部分析は能率管理の一環として行われ、主に組織業績や能率業績などの測定評価が中心になる。内部分析の特徴は、当該企業の詳細な会計資料を十分に活用できるため、的確かつ堅実な分析が可能になることである。一方、外部分析は企業の利害関係者、例えば、投資家、債権者、得意先、仕入先などの外部関係者が行う分析である。この分析によって、利害関係者は取引を継続するか否かの基本的な判断資料を得ることができる。この他に、金融機関が企業の支払能力や安全性を測定するために行う信用分析、投資家が企業の株式や社債などの安全性や収益性を測定する投資分析などがある。最近では、数理統計的な手法の導入やコンピュータによる分析手法の開発などによって、分析範囲も拡大され、多様化されてきている。なお、経営分析のコンセプトは他企業との比較であろう。人間でも外形的なことは自分でも判断することができるが、内面的なことは判断しにくい。そのような場合に、他人との比較によって客観的な判断が可能となろう。経営分析も他企業との比較から出発し、現在の分析手法が確立されたのである。

財務管理

財務管理は、企業の経営目的実現のために財務活動を対象とする経営管理の一分野である。そのため、財務管理が会計の領域に枠組みされることに対して、批判もあろうかと考えられる。だが、財務と会計とは表裏一体であり、両者を厳密に分離することは不可能にちかい。なぜなら、企業におけるすべての経営活動は、それぞれ財務的側面と会計的側面とを有しているが、相互に補完性を保ちながら遂行されているからである。具体的に企業の経営活動は生産、販売、分配などの種々な活動が存在するが、すべて貨幣の収支と財

産の増減とを伴って遂行されるのである。そのため、記録、計算という会計手続と資金収支などの財務プランニングの確立などが必要となる。すなわち、経営活動には会計的機能と財務的機能との裏付けが要請されるのである。財務的機能とは財務の指標により決定される計画、行動、手続などである。そして、財務的機能の主たるものは、財務計画、資金計画、資本調達、資本運用などである。したがって、財務と会計とは相互補完の関係にあり、密接不可分である。一般的に、財務は目的であり、会計は手段であるといわれるが、いずれにしても、両者のもつ固有の理論と技法とをさらに発展させて、共に同一歩調で前進すべきものである。

経済学

これから記述する経済学、経営学は、もちろん会計基準を構成するものではなく、また、その枠組みを形成するものでもない。しかしながら、経済学、経営学は会計の関連分野として認識することは可能である。関連分野とは、相互に関連し合う共通の基本ベースを共有し、さらに、類似した目的や対象をもち、部分的には相互補完や相互依存の関係にあるものである。そこで、経済学とは社会の生産関係を研究対象とし、生産の社会構造や社会の経済構造などの実態と、その原理・法則などを明らかにするものであろう。現在の日本やアメリカの社会は資本主義経済社会であるが、この社会の特色は企業や個人の公正な利益追求と、資本や財産の私的所有が原則として認められる社会制度である。そのため、企業は公正で自由な競争を前提としながら適正利潤を追求することになる。企業によって獲得された利潤・利益などが生産要素に応じて、配当、利子、給料などの形で企業外部に分配される。分配されたものは家庭などにおいて消費される。経済はこの生産・分配・消費のプロセスを継続的に循環させることによって、拡大し発展していく構造原理になっている。一方、会計は主に資本主義経済社会における企業を対象とし、その経営活動のプロセスと結果を具体的、計数的に認識・測定する社会科学

の一分野である。そのため、経済学が経済価値の質的な側面を究明することに対して、会計は経済価値の実体的な側面を追求することになるのである。

経営学

経営学は企業経営における生産、販売などの諸活動とその管理システムなどを科学的に分析し、その法則や原理を解明することである。具体的には、企業における購買、製造、販売、労務、財務などの経営活動の運動法則とその原理を抽出することである。それと同時に、企業経営における管理的側面、すなわち、マネジメントのもつ仕組みなども明らかにすることである。つまり、企業経営は日々遂行されているが、経営学はそこに内在する法則や原理を集約し、整合化し、理論化することである。そのため、企業経営における一般法則やその原理をとときには演繹的に、あるいは帰納的に解明しなければならない。そこで、経営と会計との関係は、ともに企業とその経営活動を対象としているものである。対象が同一であるということは、両者が極めて密接な関係にあることになる。具体的に、会計は企業における計算システムを貨幣額という価値基準によって担っていることになろう。そのために、貨幣額という価値基準によって測定できる経営事象のみが研究対象となるのである。つまり、貨幣額で測定し得ない経営事象、例えば、組織、管理、市場などは会計の研究対象から除外されるのである。しかし、これらのアイテムは経営学にとっては、主要な研究対象であるので、ここに両者の基本的な違いが生ずる。だが、両者ともに企業とその経営活動を対象とするため、管理会計や情報会計の分野においては、その境界線が明確でないケースが多々存在することになるのである。

二 会計基準の内在概念

内在概念

内在概念とは、会計基準の根底に存在していなければならない規範的なコンセプトであり、会計の理念や在り方を示すものである。また、会計の方向性や会計の当為性を示すものでなければならない。つまり、会計基準がスタンダードなものとして成立するための基本的な指導理念が、その根底に内在していなければならないのである。例えば、アメリカの FASB では「有用性」であり、イギリスの会計基準書では、「慎重性」であり、わが国の企業会計原則では「真実性」であろう。そこで、筆者は内在概念として、有用性をはじめとして、公正性、客観性、真実性、重要性および公開性の 6 概念を抽出してみたい。この 6 コンセプトが会計基準の内在概念を形成するか否かには批判もあろうと、考えられる。だが、この 6 コンセプトは、会計基準の内在概念としてのウエイトは十分に有するもの、と考えたい。それほど、これらは会計基準にとって、重要な概念である。しかしながら、これらの概念は、一元的なものではなく、多くの場合には部分的に複合し、有機的な関連性を有しているものである。

内在概念の分類

内在概念を分類すれば次のようなものになろう。会計の未来規範としての概念は公正性であり、会計の理論的整合性としての概念は客観性である。会計の在るべき当為性としての概念は真実性であり、会計の実用的な性格としての概念は有用性であろう。会計の実践的な性格としての概念には重要性があり、会計の社会的な性格としての概念には公開性がある。しかしながら、これらの概念は、一元的なものではなく、多くの場合には部分的に複合して存在し、さらに、それぞれが互いに有機的な関連性を持って機能している。

例えば、真実性の概念を理論的な整合性の面からサポートしているものが客観性の概念であろう。つまり、客観性は、会計が合理的な資料にもとづき、検証可能な計算方法によって、体系的に会計行為を遂行すべきことを追究する概念である。よって、会計における真実を模索する真実性の概念とは密接な関係にあり、両者は相互補完の関係にあるのである。けれども、会計行為の認識には絶対事象はあり得ないので、相対的な客観性の追求であり、相対的な真実性を模索することになるのである。

有用性の概念

有用性とは、サルモンソンによると「会計の職能は、有用な情報を提供する場合にのみ社会に対して価値がある。実用的なアプローチにおいては第一の要件は理論的命題の適用が有用な情報を提供しなければならないということである。多くの源泉からの理念は、それが有用とわかったならば、受け入れられることになるであろう。」⁽¹⁾と、有用性概念の社会的な意味合を指摘している。会計における有用性の概念は、会計の基本的な在り方を土台として形成されるものでなければならない。そして、会計の本来的な在り方の指針を示すものでなければならない。つまり、企業の利害関係者に適正で合理的な会計情報が公正・明確に提供され得ることである。すなわち、会計の目的自体が各種の利害関係者の意思決定に役立つことを最大目的にしているのであるから、会計の概念フレームワークそのものや、会計構造の体系や内容が有用性の概念によって内在的にコントロールされていなければならない。このような考え方が、アメリカにおけるプラグマティズムに合致し、会計における有用性が広く確立されるに至っているのである。

(1) R.F. Salemonson, Basic Financial Accounting Theory, 松尾憲橘訳「サルモンソン 現代会計学」同文館, 昭和 46 年初版 6 頁

公正性の概念

会計基準としての公正性は、第1に論理に正当性があり、しかも、整合性や体系性が高いことである。これは、各種の会計基準を選択する場合に用いられる。第2には、普遍性や妥当性が高いことである。これは、会計手続や会計処理などを行う場合に選択される。第3には、客観性があり、合理性が高いことである。これは、会計行為や会計活動のすべてに対して要請される。この他に、公正性には倫理的な意味合も含まれており、また、社会的な規範性なども内包されている。そのため、この概念は時代や環境などによって異なってくることもあり得よう。つまり、時代や環境によって、社会的な規範性や社会的な倫理観などが変化するからである。したがって、この概念は、会計基準が社会的な認識を得るための基本的条件といえよう。そのため、この概念は、会計基準のみならず、会計原理や会計構造のなかでも反映されていなければならない。しかしながら、この概念の内容は時代や環境のみならず、経済の構造変化や社会的諸制度の変化などによっても、変わることもあり得るので、その本質を的確に捉えることが必要である。

公正性と利害関係者

公正性の概念を企業の利害関係者の立場からみると、財務諸表という会計媒体によって企業実態が提供されることになる。企業の利害関係者とは、例えば、株主グループ、従業員グループ、債権者グループ、得意先グループなどがあり、彼等の利害が会計媒体によって、公正に報告さなければならない。つまり、他のグループの犠牲において自分達の利益を獲得することは許されないからである。したがって、すぐれた会計とは、すべての利害関係者に対し、公正であり、公平であるということが大前提になるのである。さらに、会計はすべての潜在的な利害関係者（例えば、将来の投資家など）にも、経営実態を公正・公平に報告するという使命を負っているのであるから、会計基準としての公正性は、これら全てをカバーするものでなければならない。

もし、既存の会計基準にこの概念が存在しなければ、新しい会計基準を作成しなければならない。それほど、この概念は、重要視されなければならないコンセプトの1つである。

公正性の社会的意味

会計は1つの社会制度であると認識することができよう。それゆえに、社会状況や社会環境などの流れを客観的に把えなければ、変化に対処することはできないであろう。そのため、会計は変化の必然性を認識し、変化を吸収し、変化に対応するスキームを、そのフレームワークの中に確立しなければならないのである。したがって、会計の在り方や会計の規範を基盤として形成されるべき会計基準は、会計の社会的責任や会計の役割を反映するものでなければならない。そのために、会計基準は、社会的な規範や理念と有機的に関連性を持つことになるのである。会計基準をこのように理解することにより、公正性という社会的な概念が、会計基準の基礎概念として大きな意味をもつことになるのである。換言すれば公正性という概念は、会計基準が社会的な認知を獲得するための前提条件といえよう。しかしながら、この概念の問題点は、何をもって公正とするかという基準が存在していないことである。だが、一般的には、社会的に認められた会計基準に立脚した会計活動であるならば、公正な会計行為と認められることになるのである。

客観性の概念

客観性の概念とは、会計が会計行為を行うに当たって、正確な会計帳簿により、検証可能な会計証拠に基づき、適切な計算プロセスによって、会計事象を認識・測定し、表示・伝達するという一連の総合的な概念である。つまり、客観性は会計事象の記録のときから財務諸表の終了に至るまで、会計の全プロセスが対象となる。具体的に、会計における客観性は、理念としての客観性と、行為としての客観性とに分けることができる。理念の客観性とは、

主に会計命題などにおける当為性の問題が対象となる。行為の客観性とは、複式簿記を土台として、各種の会計基準に準拠して、会計手続や会計処理を行うことなどの全てが含まれる。その前提要件として、第1に体系的な会計構造を有していなければならないことである。そして、会計報告書の作成過程や表示過程において、個人的な主観性や恣意性が入らないことである。第2に、市場取引における当事者間の公正な取引結果でなければならないことである。第3に、この取引は貨幣額によって測定表示できうることなどである。

客観性の形成

会計基準が、社会的に公正妥当と認められた意思集約にもとづいて形成されたものであるかぎり、客観的な基準として認識され得ることになる。しかしながら、すべての概念は究極的には、主観的な意思の集約であるという考え方も成り立つであろう。この考え方に立てば、客観的な概念というものは存在し得ないことになる。だが、個々の意見の合理的な集約によって、意見テーマである概念は抽象化の過程のなかで、意見テーマが一定のプロセスを経て客観化され得る可能性が生れるのである。つまり、このことは、集約的概念が抽象化されることによって、ある程度の客観的概念に変わり得るということである。このプロセスを十分に経ることによって、最終的には客観性が確立されることになるのである。このことは、客観性の概念のみではなく、正義とか権力というような抽象概念も、これと同じように集約されるのである。しかしながら、客観性の概念は、真実性の概念と同じように絶対性を要求することは不可能にちかいことなので、相対的な客観性を究明せざるを得ないのである。

財務諸表における客観性

財務諸表における客観性とは、信頼しうる会計証拠と、一貫した会計手続・

処理により、各種の会計基準に準拠して作成された会計報告書であるならば、客観性はキープされていると、認識されるのである。しかしながら、客観性のみでは、すべての利害関係者に公正な財務諸表を提供することはできない。つまり、客観性のみでは会計全体のコンセプトを規定することはできないからである。財務諸表が、すべての利害関係者に公正であるためには、その作成過程や表示過程を含めて、客観性のみではなく、他のコンセプトも十分に充足されていなければならないのである。つまり、財務諸表は会計のゴールであり、終着駅でもあるので、すべての概念が内在されていなければならない。それゆえに、すべての会計コンセプトや会計命題、会計経験などが内包された体系的で整合性の高い財務諸表の作成・表示が要請されるのである。そこで、客観性の本質は、合理的な証拠の獲得であり、公正な事象の観察であり、相対的な客観性の追求であり、いわば、総合的で複合的な概念であると捉えられる。

真実性の概念

真実性の概念は、企業の多くの利害関係者に対して、真実な損益計算書や貸借対照表などの財務諸表を作成し、報告することを要請した会計における基本原則である。企業の利害関係者の大部分は、企業の発表する会計報告書のみでしか、その企業の経営実態を判断することができない。そのため、会計報告書は、これらの利害関係者に真実な企業実態を明らかにし、引き続き取引を継続するか否かの判断資料を提供することにあるのである。では、真実とは何であろうか。会計上の真実は自然科学の求めるような「絶対的な真実」ではなく、会計活動の目的に応じ、これを合理的に追究するというプロセスに立脚した「相対的な真実」である。つまり、会計は「記録と慣習と判断との総合的な表現」であるので、客観的なもののみでなく主観的・恣意的な要素や見積りなども多分に内在されているからである。そして、適用された慣習や判断などによって、会計報告書の内容が異なってくるからである。

それゆえにこそ、真実性が強く要請されるのである。しかしながら、真実性は事象が真実と一致するということではなく、多くは事象の真実な反映であるのである。

真実性の内容

会計基準としての真実性の概念は、すべての会計コンセプトを内包する包括基準と考えることができよう。つまり、真実性は会計の在るべき方向性を明らかにする規範的な概念であり、各種の会計事象が真実に対処されるための手続基準も内包する概念でもある。また、区分・表示・注記などの表示形式にも適用される概念である。このように、会計基準としての真実性の概念は、会計のコンセプトを統括するものであり、例えてみれば、憲法の前文のような意味合を有するものである。それゆえに、企業会計原則においては、他の一般原則と並列されているが、実質的には基本コンセプトの最上位に位置づけられなければならない概念である。具体的に、黒沢教授は「正規の簿記の原則から単一性の原則までの一般的会計諸原則の総括的名称にほかならず、会計諸原則にしたがい作成された財務諸表をもって真実なものとみなすのである。」⁽¹⁾と、論証している。まさに、真実性の概念は、会計の最上部構造のコンセプトであり、総括基準に他ならないのである。

(1) 黒沢清「近代会计学」春秋社、1967年 改版増補第4刷、290頁

重要性の概念

財務諸表は、会計事象を各種の会計手続と会計処理とによって、適切な会計行為の結果を表示するものである。しかしながら、会計手続や会計処理に対して必要限度を超えた正確性や詳細性を要請することは、あまり大きな意味をもたないし、ときには、反対に企業の利害関係者に企業の状況に関する判断を誤らせる結果になりかねない。そこで、重要性の概念は、重要性の乏しいものに対しては、本来の厳密な会計処理・手続によらなくとも、他の簡

便な会計処理・手続の採用が許容されることになる。このことは、わが国の企業会計原則注解〔注1〕によると、けっして正規の簿記の原則に反した会計行為にはならないのであり、正規の簿記に基づいた会計処理・手続として認められている。しかしながら、この概念は、他の理論科学にはみられない会計独得の方法論とでもいうべきものであろう。つまり、この概念の形成要因としては、会計が常に実務・実践を背景として広く社会的制度として存在していることに求められるのである。だが、重要性の高いもの（例えば、特殊な債権者への損失補填など）には、厳密な会計処理とその表示方法が要請されるのである。

重要性概念の重層性

財務諸表を総合的な立場から見ると、会計情報は多ければ多いほど良いとはかぎらず、かえって情報過多になると、本当に必要な情報を見落とす可能性が生ずることもある。ここに、財務諸表には、詳細性の面のみではなく、概観性の面も必要とされる理由が存在する。このことも、重要性の理論的根拠の1つになるのである。また、重要性の概念の中には、会計情報の客観性をサポートするものが検証可能性であるという一連の問題も内包されることになる。つまり、その検証可能性をサポートするものが複式簿記の計算原理であり、さらに下部手続として計算手続・計算処理における認識・測定の適正の問題が存在する。それゆえに、かりに簡略な会計手続・会計処理を認めても、この重層的なフレームワークが容易に損なわれることにならないのである。したがって、重要性の概念は、会計基準として社会的にも、また理論的にも適格性を有するコンセプトの1つである、と認識されうるのである。しかしながら、企業の利害関係者に重大な影響を及ぼすと考えられる場合には、その会計処理・手続は財務諸表に厳密に表示されなければならないのである。

公開性の概念

会計基準としての公開性は、1966年にAAAから発表された「A Statement of Basic Accounting Theory」、いわゆるASOBATの刊行を契機として、広く社会的に認識されることになった。その中で「会計情報は財産管理について報告するための重要な手段であると同時に、外部利用者が行動する場合の不確実性を軽減するための主要な手段である。」⁽¹⁾と論証されている。不確実性を軽減するためには、良質で多面的な会計情報の提供が要請される。つまり、会計情報の公開要請である。この公開性の概念は、情報利用者の多元化と会計情報に対する社会的なニーズとともに、確立されてきたのである。そして、この概念の確立により、企業自体の社会的な在り方や、それにとまなう会計目的の適合性なども、この概念の中で捉えられることになる。つまり、社会構造や経済構造の変化によって、会計における公開性という1つの社会システムが形成されたことになるのである。公開性の社会的な背景は、社会システムの変革や会計目的の変化に対応するため、会計情報の重要性が認識されてきたことにある。

(1) 飯野利夫役「前掲書」29頁

公開性と明瞭性

公開性の概念と明瞭性の概念とは、どのような係わり合いにあるのであろうか。明瞭性は企業の状況を企業の利害関係者に提供する場合に、企業実態を的確に把握できるように、財務諸表を明確・明瞭に作成・表示することにある。つまり、この原則は真実性が計算数値の実質内容を規制するのに対し、主に計算数値の表示形式を規制するものである。それゆえ、明瞭性の基本コンセプトは、明瞭表示の要請である。これに対して、公開性は有用な会計情報の内容と範囲の拡大を質的・量的に要請することにある。例えば、国際会計基準による連結財務諸表の提示、または財産状態の変動表あるいは資金運用表などの開示が要請される。つまり、資金運用表は流動的な経営実態が資

金の源泉面と資金の運用面との両面から捉えられるので、その開示の意味は大きなものがある。また、資産の時価金額の開示も要請されなければならない。すなわち、貸借対照表上の資産は決算時の資産の具現形態にすぎないものであるから、時価金額も明らかにされなければならないのである。

三 会計基準の生成

SHM 会計原則

SHM 会計原則とは、T.H. サンダース、H.R. ハットフィールド、U. ムーアの 3 教授の「A statement of Accounting Principles, 1938」のことである。この会計原則は、ハスキンス・アンド・セルズ財団が、上記の 3 名の当時アメリカ会計学会の代表的な学者に、会計原則にかかわる調査・立案を要請し、その成案として報告されたものであり、その成果を AICPA が高く評価し刊行したものである。この著書は当時、会計実務・実践の中で、一般に認められた原則 (General Accepted Principles) を集約し、体系化し、理論化したものといわれている。いわば、実務・実践によって築き上げられてきた会計慣習や会計経験を集約し、整合化し、理論化したものといえよう。その意図するところは、1934 年に AICPA より刊行された (Audit of Corporate Accounts) に体系と内容を与え、資本と利益の区分と保守主義会計を基本テーマとして執筆されたものである。SHM 会計原則は、アメリカ会計原則の生成期の中で極めて重要な役割を果し、世界で最初に成文化された会計原則の確立という金字塔を打ち立てたものである。そして、1949 年に制定された、わが国の企業会計原則のお手本となったものである。

SHM 会計原則の特徴

SHM 会計原則の特徴は、資本と利益の区分と保守主義会計の要請である。資本と利益の区分は、企業に投下された資本の額と、その後に獲得された利

益とを区別することである。このことは、株式会社会計を成立せしめるための前提的な基礎条件である。つまり、資本と利益を区分することによって、投下資本の増減と企業の経営努力による利益の発生源とを区別することが可能となるからである。一方、保守主義会計の要請は、1938年当時においては、1929年の歴史的な大恐慌の経験から、企業会計における楽観主義的な会計処理・会計手続は嚴重にいましめられていたのである。このような社会状況の中から、保守主義会計に対する強い要請が形成されていたのであろう。保守主義の本質は、将来の不確実性に対する1つの反作用として認識されるべきものであろう。具体的には、利益の過大表示よりも過少表示の方が弊害は少ないという会計観である。すなわち、悲観主義的な会計処理・手続の方が楽観主義のそれよりも、企業の安全性は高められるという会計認識である。

会計の目的概念

SHM 会計原則の目的概念とは、「会計は、(a)企業の財政状態あるいは財政上の地位および、(b)利益創出活動に関連する財務的性格のすべての重要な情報を利用できるようにしなければならない。」⁽¹⁾と、規定されているものである。これは財政状態（貸借対照表）および利益創出活動（損益計算書）の作成と提供とその利用、つまり、会計の目的概念（重要な会計情報の作成と提供）に対する規定であろう。企業の財政状態および経営成績は、ゴーイング・コンサーンの仮定のもとに会計期間が設定され、各会計期間ごとの仕訳帳や元帳および各種の補助簿の有り高が、損益計算書や貸借対照表などに計上され、集約されて明らかにされる。また、財務的性格とは、複式簿記の原理、つまり費用・収益および資産・負債・資本などによって、枠組みされた会計のもつ構造・手続を内在した計数的な会計機能であろう。そして、すべての重要な情報とは、会計目的に合致した明確で適正な会計報告書のことになる。これらの条件を充たした財務諸表は、真実で公正で有用なものでなければならないのである。

- (1) T.H. Sanders, H.R. Hatifield and U. Moore, A Statement of Accounting Principles, 山本繁他共訳「SHM 会計原則」同文館, 1980 年, 107 頁

資本と利益の区分

SHM 会計原則は、「資本に加算される取引あるいは資本から控除される取引は、収益に加算される取引あるいは収益から控除される取引とに区分しなければならない。」⁽¹⁾と、規定している。資本に加算される取引であれ、資本から控除される取引であれ、資本取引に変わりはない。つまり、資本取引とは企業に投下された資本の増減と、資本の修正および更正に関する取引も含まれるからである。それゆえ、資本取引には資本金自体と、株式払込剰余金、減資差益、合併差益など資本準備金に属するもののほかに、国庫補助金（建設助成金）、保険差益、工事負担金など、その他の資本剰余金に属するものも含まれる。これに対して、収益に加算される取引、または収益から控除される取引は、すべて損益取引となる。それゆえに、損益取引とは、企業が経営目的を達成するために発生した全ての費用または収益に関する取引である。つまり、資本取引を除く、すべての経営目的達成上の取引は損益取引になるのである。SHM 会計原則では、この原則をきわめて重視しているのである。

- (1) 山本繁他訳「前掲書」107 頁

正規の簿記

SHM 会計原則は「信頼し得る歴史的な記録が企業のすべての取引について、なされなければならない。しかし、この記録は、資本と利益との必然的な区別を維持するために分析的なものであり、また、その後の分析を可能とするものでなければならない。」⁽¹⁾と、規定している。これは正規の簿記に関する規定と考えられる。正規の簿記とは、すべての取引を体系的、網羅的、組織的に、そして分析的に記録し得る簿記法のことである。これらの要件をみたすものは、現在においては、複式簿記のみしか存在しないが、将来にお

いて、もっと良い簿記法が生成されたならば、それが正規の簿記になり得るのである。もう1つの簿記法である単式簿記では、すべての取引を記録・計算することはできない。例えば、減価償却や減耗損などは単式簿記では、財務諸表に反映することができない。それゆえに、正規の簿記は複式簿記にならざるを得ないのである。したがって、この概念は複式簿記の計算原理にもとづき、すべての取引を網羅的、体系的、分析的に記録し、正確な会計報告書の作成を要請しているのである。

(1) 山本繁他訳「前掲書」107頁

固定資産の費用配分

SHM 原則は、「固定資産の利用は、数期間にわたって資本や利益の配分を伴う。従って、勘定の正確性は、これらの配分を行う場合に、適切な判断を行使することに大きく依存する。」⁽¹⁾と、規定している。これが、SHM 原則における費用配分の原則である。わが国の企業会計原則では、費用配分の考え方は固定資産のみではなく、流動資産や繰延資産についても適用されている。この点が、SHM 原則とわが国の企業原則との異なるところである。しかしながら、SHM 原則は1938年に刊行されたものであるから、動態論による費用配分論も普遍的には、確立されていなかった時代なので、止むを得ないのかもしれない。次に、勘定の正確性とは、会計構造上の堅実性や体系性といい変えることも可能であろう。会計構造上の堅実性とは、各種の会計事象が種々な会計手続・会計処理などによって、合理的に帰属すべき会計期間に配分されることである。また、会計構造上の体系性とは、構造自体に秩序性があり、整合性や妥当性を有する会計処理や会計行為が行われることである。

(1) 山本繁他訳「前掲書」107頁

継続性

SHM 会計原則は、「いくつかの項目に適用される処理基準は、每期継続し

て適用されなければならない。すなわち、処理基準の変更が必要な場合には、その変更に対して十分な注意が払わなければならない。」⁽¹⁾と、規定している。継続性の原則は、ドイツにおいては貸借対照表作成原則として実質的な意味で重視されている。つまり、この原則が会計の目的概念を実質的にサポートすることになるからである。具体的にこの原則の内容は、各会計期間を通して、会計処理の原則および手続を每期継続して適用することであり、また各期間を通して、会計報告書の作成原則および表示方法の継続的な適用を意味するものである。つまり、多くの企業は、企業形態や経営規模を異にしているのに、異なる会計手続や会計処理をとることもあり得るため、必ずしも同一の会計基準を採用するとは限らない。一般に公正妥当と認められた会計基準に反しない限り、合理的な会計処理の選択は認められるべきである。そのため、ある程度の選択可能な計算手続、計算方法は認められなければならない。ただし、その場合に継続適用が前提となるのは当然のことである。

(1) 山本繁他訳「前掲書」108 頁

保守主義

SHM 会計原則は、「不利な偶発的損失の発生が予想される場合は、判断を必要とする項目について、一般に保守的な処理を行うことが要求される。」⁽¹⁾と、規定している。これが、SHM 原則における保守主義の原則である。つまり、コンサーバ・イズムの会計は「予想の収益（利益）は計上すべからず、予想の費用（損失）は計上すべし。」という、イギリスの伝統的な会計慣習を基盤としている。この考え方は、会計上の過大な利益計上を避けるとともに、企業の内部蓄積を増やし、企業財政の健全性を確保することにある。しかしながら、この原則は会計の実務や実践の側からの強い要請によって認められたもので、無制限に許されるべきものではない。わが国の企業会計原則の一般原則では、「不利な影響を及ぼす可能性がある場合」にのみ、この原則の適用が認められることになる。保守主義会計の背景には、会計が企業環境の内

外に存在する不確実性に対処しなければならないという思想が、存在しているからである。

(1) 山本繁他訳「前掲書」108 頁

ギルマンのコンベンション

ギルマンの会計コンベンションについては、1939年に刊行された「Accounting Concepts of Profit」にもとづいて、論述していきたい、ギルマンは、コンベンションとは「会計上の原理、原則および通則という上部構造 (Superstructure) を支えている下部構造 (Foundations) であるといわれている。このことが事実だとすると、あらゆる会計思考はこれらの基本的な会計上の諸仮定という人為性によって影響を受けることになる。」⁽¹⁾と、指摘する。つまり、会計を構造的にサポートしているものが下部構造である、と認識していることになろう。すなわち、建物にはきちんとした土台や堅固な支柱が存在しなければ、高い建物は建てられないのと同じ原理である。この下部構造が、ギルマンによると、会計コンベンションということになるのである。会計コンベンションは、会計慣習や会計経験のなかから、基本原理となるべき土台を帰納的に抽出した前提と、会計命題とを設定し、それを演繹的に論理帰結した仮定および、その他から成り立っている。よって、会計コンベンションは、主に会計の前提と仮定から成り立つことになるのである。

(1) Stephen Gilman, Accounting Concept of Profit 片野一郎監修 久野光朗訳「ギルマン会計学—上巻—」同文館 1965年初版 297 頁

会計の前提

会計コンベンションには、会計構造や計算構造の分析から経験的に導き出されるものと、会計の理論的な当為性から演繹的に導き出されるものとが存在する。前者は蓄積された経験事象を対象とし、そこから導き出される実証的な命題であり、論理である。前提とは、会計慣習や会計経験のなかから妥

当性の高いものを帰納的な方法によって、それらの根底に内在する基本原理を抽出した価値体系である。では、会計慣習とは何であろうか。会計慣習とは、多年の実務・実践が集約され、選別され、社会的に合意された会計のコンセプトである。それゆえに、わが国の企業会計原則では、その前文の中で「実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」が、企業会計原則であると、規定されている。したがって、前提は慣習をもとにした実証的な経験の集約である、と考えられる。ただし、実証的な経験は、あらゆる会計の価値体系や価値蓄積が内在されているものでなければならないが、会計の目的論理や先験的な予測能力とは直接に結びついているとは、限らないものである。

会計の仮定

会計の仮定とは、与えられた会計状況を客観的に認識して、その状況にマッチする仮説的な命題を形成することである。つまり、仮定概念は会計命題の当為性と、論理の整合性や一貫性などによって形成するために、演繹的な推論プロセスの構築ということにならざるを得ない。それゆえ、仮定は経験を常に超越し、先見的な分野を推論しなければならない。だが、どのような仮定概念でも絶対に正しいということは、証明され得ないのであるから、論理プロセスの正当性や妥当性のみが問われることになる。すなわち、仮定概念は、一定の限定された論理検証によるのみであり、完全に立証され得るものではないからである。いいかえると、仮定概念は、論理的な推論プロセスの近似値を示すものに過ぎないのである。それゆえ、仮定概念は、蓄積された判断によって形成されるハイレベルな確率の問題につながることになる。確率は類似した事象の連続的な経験を判断基準とするので、会計事象の事例が多いほど仮定概念の検証体系は、ハイグレードなものになるのである。

エンティティ・コンベンション

企業実体のコンベンション (Entity Convention) は、ギルマンによれば「複式記入記録を保持する会計単位が他の人達から、すなわち債権者達から何らかの形で醸出された一定の資産を占有もしくは所有する 1 個の擬制的人格であることを意味している。」⁽¹⁾ と、分析されている。この意味は、企業という経済体が、その所有主をはじめとする利害関係者から分離独立して存在し、資産を占有し所有するという理論上の仮定であると、認識できよう。この背景には、企業が、その経営規模を拡大していくと、ほぼ必然的に所有と経営の分離現象が顕在化され、出資者である資本提供者と企業経営に責任を持つ専門経営者とに分離される傾向になる。このことは、歴史の必然とも考えられるのである。そして、企業そのものは法的な人格を持って、経営活動の一環として行う信用の授受や財産の所有、あるいは各種の商取引などの行為が、理論的に正当性を持つことになるのである。また、この概念は、企業という場所的な会計単位を設定し、その範囲内で、すべての会計行為が行われるという場所限定を意味することにもなるのである。

(1) 久野光朗訳「前掲書」302 頁

評価のコンベンション

ギルマンは、評価のコンベンション (Valuation Convention) について、「このコンベンションによって、資産および資産に対する請求権に内在する異質性が財務上の同質性、すなわち貨幣価値に換算されるものである。」⁽¹⁾ と、指摘している。つまり、貨幣額に換算することによって、本来的に同質性をもたない異質の資産・負債・資本などの概念が統一的に認識・測定されることになるのである。また、このコンベンションは、貨幣額という普遍的で共通の価値尺度によって、認識・測定されるので、すべての会計事象を客観的に把えることができるのである。さらに、この価値尺度によって、損益計算書における費用と収益が、企業努力とその成果の貨幣額による表現とし

て記録・計算・表示され得ることになる。そのため、これらを区分表示した損益計算書は、支払われた価値犠牲と、その成果を貨幣額で示した経営成績の期間総括書という意味合になろう。それゆえに、貨幣額によって、質の異なったすべての財貨や役務などが統一的・客観的に表現され得るのである。

(1) 久野光朗訳「前掲書」32 頁

貨幣価値一定

貨幣額が会計の共通尺度として広く認識されるためには、貨幣価値が常に安定していなければならない。もし、貨幣価値がきわめて不安定であるならば、会計の基本尺度として用いることは不適當ということになろう。なぜなら、会計の基本単位が共通価値基準としての安定性を喪失したならば、会計のすべての機能は破壊されることになる。そのため、会計における共通価値基準としての貨幣額は、常に安定していることが強く要請されるのである。そこで、実際に物価の騰落や貨幣価値の変動があっても、これを会計に反映させないで、貨幣価値は安定しているもの、不変なものと理論的に仮定せざるを得ない。このことは貨幣価値一定の仮定ということで認識されている。これとは反対に、物価変動にもとづく貨幣価値の修正の問題、つまり、再評価の考え方は時価主義の思考パターンである。時価主義を採用すると、会計のコンセプトやフレームワークが未実現収益の発生などによって、根底から破壊されることになりかねない。また、すべての資産を決算の度ごとに時価評価することは實際上、不可能なことであろう。したがって、時価主義は部分的にしか採用されないことになるのである。

会計期間のコンベンション

ギルマンは、会計期間のコンベンションについて、「このコンベンションは 1 年という会計期間のコンベンションである。多くの困難な問題が会計期間に関連しているのは、実にこのコンベンションによる。」⁽¹⁾ と、分析している。

会計期間のコンベンションは、ゴーイング・コンサーンの仮定によって、理論的に企業は継続して経営活動を遂行するということになるが、その継続企業を人為的に期間限定するという概念である。このように継続企業を人為的に期間限定することを、ギルマンは会計期間のコンベンションといっている。もし、会計期間を設定しなければ、企業は開業から解散するまで決算が行われないことになり、その間の経営成績や財政状態は確定されないことになろう。そのみではなく、株主に対する配当や国に対する税金および各種の利益処分なども確定することができない。そのため、1年に1回程度は継続企業を人為的に区切って決算を行い、損益計算書や貸借対照表などを確定し、利益があれば株主に対しては配当を、国に対しては税金などを支払うことになるのである。

(1) 久野光朗訳「前掲書」32～33 頁

ペイトン・リトルトンの会計基準

ペイトン・リトルトンの会計基準とは、1940年に刊行された W.A. ペイトンと A.C. リトルトン両教授の「An Introduction to Corporate Accounting Standards」のことである。この本の執筆意図は、1936年に AAA から発表された「A Tentative Statement of Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements」に対する各種の批判に対して、その根底にあるコンセプトを、より明確にするために書かれた、すぐれた学術的な研究書である。ペイトン・リトルトンは、会計原則 (Accounting Principles) の代わりに会計基準 (Accounting standards) という用語を用いているが、この点に関しては次項で述べる。また、この本の執筆目的は「会計の基礎的な概念を総合的に織りあわすことである。意図する所は基礎的な骨組を打ちたてることであって、その骨組のなかで、これに続いて、会社会計基準要綱が設定されるべきである。」⁽¹⁾ と、その基本目的が明らかにされている。この会計基準は、精緻な指導規範やアカデミックな論理基準を内包し、公正で厳

格なものである。また、鋭い洞察力と奥深い会計認識から推論され、検証され、勝れた学問的な結晶でもある。

(1) 中島省吾訳「前掲書」原著者序 1 頁

会計基準の役割

ペイトン・リトルトン「会計諸基準のステイトメントは会計の機能，すなわち，事業の財務上の事実を意味ある形で (in a significant manner) 表現する手段としての機能に関して総合的な見解を表明するべきである。」⁽¹⁾と，会計基準の役割を把えている。また，両教授は，Accounting Principles の代わりに Accounting Standards という用語を用いている。その理由は，両教授によれば「原則という言葉では，一般に会計のような人間用役による制度においては存在しえないほどの普遍妥当性と恒久性とを示唆することになろう。したがって，この小冊子においては，原則という言葉は若干控えて用いられ，有用な基準という考え方が強調されている。」⁽²⁾と，説明されている。それゆえに，会計基準は会計手続，会計処理の在るべき適正概念を示すものと，解釈できるのである。そのため，会計基準は会計実務・実践をコントロールするものではなく，実務・実践の最善の指針として機能すべきものである。さらに，会計基準は，より良い会計の在るべき方向性を示すものとして，精緻で客観的なものでなければならないのである。

(1) 中島省吾訳「前掲書」6～7 頁

(2) 中島省吾訳「前掲書」6 頁

会計基準の本質

ペイトンの・リトルトン両教授は「系統的に示された基準は必ずしも一般に受け入れられている実践慣行と一致しないことを銘記せねばならない。」⁽¹⁾と，指摘している。この考え方は，SHM 会計原則や，わが国の企業会計原則とは根本的に異なるところである。つまり，わが国の企業会計原則は，その

前文の中で「企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」と、性格づけられているからである。このコンセプトは、多年の会計慣習や会計経験を土台にして会計原則が形成されている、ということの意味することになろう。だが、両教授は「通則を法典化しようと試みるのは無益であり、またそれが試みられたとしても、すべての型の企業が一つの方法に帰することを望むのは愚かである。」⁽²⁾と、厳しく意見対立することになる。通則は総合的な状況に適合されるトータルな平均概念のようなものであるので、個々の実態によって異なってくる。それを平均的な方法によって律することは無益であると、考えられるからであろう。

(1) 中島省吾訳「前掲書」9頁

(2) 中島省吾訳「前掲書」8頁

会計基準の規範性

会計基準は会計に対する社会的な規範であり、制度的な基準でもあるので、その規範性が強く要請されるのである。ペイトン・リトルトン両教授は、この規範性と指導性をきわめて重視されているのである。つまり、会計基準は公正妥当な会計慣習を要約したものではなく、「明晰な思考の一般に認められた検証に合致しうるもの」⁽¹⁾で、なければならないのである。そして、理論的な整合性を常にキープしながら、より高い規範性と指導性を確立し、さらに組織的で客観的なものに高めていかなければならないのである。両教授の会計基準と SHM 原則および、わが国の企業会計原則との考え方の違いは、会計を高度な理論科学とみるか、慣習を土台にした経験科学とみるかによる会計観の相違であろう。両教授は、一般に認められた会計慣習は所詮は最大公約数的なもので、本当の会計の在り方にはなり得ない、という認識に立っている。それゆえに、この著書は、SHM 原則の考え方に対して批判的な立場にあるとともに、論理的な規範性を重視し、理論的な指導性を持ったアカデミッ

クな学術書である。

(1) 中島省吾訳「前掲書」9 頁

出資と経営の分離

ペイトン・リトルトンは、会計基準の関連的な要件として、出資と経営の分離、会社経営の公共的性格、および職業会計士の役割の3要件を上げている。出資と経営の分離については、「会計の重要性は会社（Corporation）の発展とともに増大した、会社形態が生みだした結果の一つは大企業における所有と経営の分離という傾向であった。」⁽¹⁾と、指摘している。所有と経営の分離は、株式会社形態が大規模化し、株式の分散が高度化するとともに、株主の目的も多元化し、株価や配当のみに関心をもつ株主が出現してくる、という傾向が生まれる。こうした状況は、多数の不在株主と少数の専門経営者との分離される要素が醸成されてくる。そしてその結果、多数の不在株主は専門経営者に人事権などの経営権をゆだねることになる。そのため、専門経営者は経営成績や財政状態などの企業実態を、多数の株主に定期的に報告する義務が生ずることになるのである。しかしながら、多くの不在株主は企業経営の実態や会計内容について、具体的に知ることができない。そのため、株主を含めて多くの企業の利害関係者に真実で公正で定期的な会計報告の提供が、必然的に要請されることになるのである。

(1) 中島省吾訳「前掲書」1 頁

会社経営の公共的性格

会社経営の公共的性格について、両教授は「大企業の場合とくにそうだが、出資者が唯一の利害関係者というわけではない。大会社は準公共的な制度であり、大規模企業の行動を通じて社会的協力を遂行する機構である。」⁽¹⁾と、認識している。大規模企業の場合には、株主グループ以外にも多くの利害関係者が存在する。例えば、多数の従業員や各種の債権者グループ（銀行、下

請企業、仕入先、社債権者など）が存在し、また種々な得意先グループなども存在しよう。さらに、監督官庁や地域社会および多くの消費者なども含まれることになる。それゆえに、企業経営の責任は、広範囲な利害関係者に及ぶことになるのである。したがって、これらの利害関係者に対し、「すべての関係ある権益について釣合のとれた考慮にもとづく決定を行うようにつとめることは、経営者の至上の義務である。」⁽²⁾と、指摘されることになる。この背景には、大規模企業の性格がパブリックな色彩を帯びてきていることがあげられよう。そのため、企業の経営者は公共的な責任を自覚し、その責任の1つとして、会計基準が尊重されなければならないのである。

(1) 中島省吾訳「前掲書」3頁

(2) 中島省吾訳「前掲書」4頁

職業会計士の役割

職業会計士の役割について、両教授は「会計の義務が認識されているかどうかを見極めるという役割の多くは公共会計士の肩にかかっている。これは当然のことである。何故ならば、出資者その他の利害を会社の経営者に対して代表し、また同時に経営者をすべての利害関係者達に対して代表することは公共会計士の本来の機能であるから。」⁽¹⁾と、会計士の役割について述べている。この重要な機能を担う会計士の義務については、現在のアメリカ公認会計士協会の「会計士行動規定」では、第1条から第6条まで、6項目を規定している。⁽²⁾第1条の責任では、職業専門家としての細心な判断と道徳的な判断を要請している。第2条の公共の利益では、公共の利益に奉仕し、公共の信頼に応えることを要請している。第3条は廉潔性である。最も高度な廉潔性の理念を要請している。第4条では職業専門家としての客観性と独立性を要請している。第5条は、職業専門家としての責任履行を要請している。第6条では、会計士業務の範囲と種類を規定している。これらは、両教授の会計士に対する考え方なども歴史的に継承されて、反映されているものと考

えられる。

(1) 中島省吾訳「前掲書」5 頁

(2) 飯塚毅監訳「アメリカ公認会計士協会 会計士行動規程」TKC 出版, 1995 年 5
~15 頁

メイの会計認識

メイの会計認識とは, 1943 年に刊行された George O. May の「Financial Accounting a Distillation of Experience」に基づいて, 論述してみよう。メイの考え方は「会計のルールが論理よりもむしろ経験の産物であることは, 法律のルールにおけるよりも, いっそう顕著である。」⁽¹⁾と, 会計における経験の重要性を, その序文のなかで明らかにしている。つまり, 会計の本質は, その書名に付したように経験の蒸留と, 認識するのである。すなわち, 会計は, その性格の故に歴史的なプロセスのなかで, それぞれの時代や環境に必要で有用な技術として, 発達した経験的なものと認識する。そして, 会計の「美德」としては, 「保守主義」と「継続性」とを上げている。つまり, 「私にとっては, 保守主義は, 依然として会計の第一の美德である。」⁽²⁾と, 強調しているのである。そして, 「継続性は会計の第二の大きな美德である。」⁽³⁾と, 主張する。良き時代の良き会計人らしい会計観である。

(1) G.O. May, Financial Accounting a Distillation of Experience, 木村重義訳「財務会計—経験の蒸留—」ダイヤモンド社 昭和 32 年初版 3 頁

(2) 木村重義訳「前掲書」53 頁

(3) 木村重義訳「前掲書」54 頁

会計の性格

メイは, 職業会計士としての長い経歴から会計における有用性を重視している。いわば, 法学が法律家にとって有用であると同じように, 会計は, 会計士にとって有用でなければならない, という考え方である。有用であるた

めには、会計がプラグマテズムであると同時に、技術的でなければならない、という面を負うことになる。この点、メイは「会計は技術である。それは科学ではない。しかも広範で多様な有用性を持つ技術なのである。」⁽¹⁾と、会計の持つ有用な技術性を重要視する。このことは、会計の専門家のみに関連するのではなく、経営者、株主、従業員、信用提供者さらに多くの利害関係者に、公正で明確な財務諸表を有用な技術によって作成し、報告するということによって、関連づけられる。さらに、メイは「会計は実利的なものであり、また慣行にもとづくもの」⁽²⁾と、会計における実利性と慣行の重要性を指摘する。そして、慣行が重視されるためには、第1に財務諸表の用途との関連、第2に、それぞれの時代と場所との社会・経済的概念との関連、第3に、人々の思考様式との関連において、十分に理解されるものでなければならない、と指摘している。

(1) 木村重義訳「前掲書」3頁

(2) 木村重義訳「前掲書」4頁

保守主義の原則

メイによると⁽¹⁾、規則という言葉は現実には存在していない規制者が存在することを暗黙に前提する、と指摘する。また、方法とは報告書について提案された形式についての各種の方法を意味する。慣行という用語は財務諸表の基準となる規範としては十分な権威が与えられていない面がある。原則という用語は、会計の規範という意味合では適切ではないが、限定された意味で妥当性があると、それぞれの概念をチェックしている。メイは、この原則という用語の内容が、良き会計実践の特質、とくに保守主義と継続性の概念を内包することによって、社会的な同意を得るにいたっているもの、と認識している。それゆえに、メイにとっては、保守主義会計は正当性があり、広範囲に認められなければならないものであろう。保守主義会計を認めないことは、「根治しがたい楽観主義」⁽²⁾という表現になるのである。メイは会計にお

ける楽観主義的な考え方を強くいましめているのである。

- (1) 木村重義訳「前掲書」51 頁
- (2) 木村重義訳「前掲書」53 頁

継続性の原則

継続性について、メイは「会計が継続的な過程としてみられなければならないことは、そのほとんど本質的な要請である。」⁽¹⁾と、位置づけている。本質的な要請とは、例えば、特定の会計期間についての利益のみを強調することは、その会計期間を過去と未来から孤立させることになるからである。さらに、メイは「企業の生命は、人間のそれと同じように継続的であり、一期の利益と損失、成功と失敗は、その大部分が、過去の行為と無為の出来事との結果である。そして、得られた結果は、将来について顧慮することなしには、成功とか失敗とかの評価をすることはできない。」⁽²⁾と、鋭い見解を示している。会計においては、その継続的な性格から、現在と過去、未来を切り離すことは、たとえ可能であっても、決して好ましいことではない。つまり、企業の経営活動は、継続的に遂行されているからであり、ここに、継続性の本質が存在することになるのである。すなわち、継続性の概念は全会計プロセスの抽象概念を反映し得る最も重要なコンセプトの1つになっている。さらに、この概念によって、会計における主観的・恣意的な介入を排除することができるのである。

- (1) 木村重義訳「前掲書」58 頁
- (2) 木村重義訳「前掲書」59 頁

メイの会計観

メイの会計観は、個人の判断を尊重するという基本姿勢のなかで、会計原則が生成され、形成され、発展することが要望されているのである。つまり、人間の英知や知性に対する信頼である。会計原則の生成時には、ときには試

行錯誤があっても、また一時的には合理性のないものが認められても、いつかは人間の英知や知性によって、公正かつ妥当性の高いもののみが集約され、選別され、体系化されて普遍化されていくことになる、と確信している。それゆえに、メイの会計観には人間の知性や個人の判断を重んずる考え方が、その根底に存在しているのである。それと同時にメイは、やはり論理よりも経験を尊ぶ実践の人である。ここから、保守主義会計の尊重や会計の技術性や有用性を重視する姿勢が生まれてくるのである。つまり、メイの会計思想の根底には、ベストで精緻な理論の追究よりも、一般に無理なく受け入れられる考え方や仕組み、つまり「for want of a better」の概念が内在しているのである。その意味で、メイの会計の本質は有用性を重んじ、技術性を重視し、実践性を志向し、そしてプラグマティズムを尊重し、実用的である、といい得るのである。すなわち、歴史的に蓄積された会計の価値体系を重視することにあるのである。